

EMPRESA CRIADA COM O FIM ESPECÍFICO DE OPERAR SERVIÇO PÚBLICO — POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO — IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Ives Gandra da Silva Martins^()*

Consulta

Formula-me, a consulente, a seguinte consulta:

“1. A *Empresa* é uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, criada com o fim específico de operar e manter corredor viário.

Seu contrato social data de 18/03/1997, com alterações posteriores em 22/04/97, 22/07/97 e 14/09/98.

Seu quadro societário compõe-se exclusivamente de pessoas jurídicas em número de seis.

A empresa opera sob o regime tributário de lucro real e seus eventuais resultados, por força de disposições contratuais, não podem ser aplicados em outros negócios, devendo, pois, ser distribuídos às empresas sócias ou reinvestidos na própria sociedade.

2. Contrato de concessão

A empresa originou-se do consórcio vencedor de concorrência, realizada pelo Governo de Estado, com vistas à concessão do corredor.

Em decorrência de exigência do processo licitatório, o consórcio vencedor transformou-se em empresa para poder celebrar o contrato de concessão.

(*) Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

O objeto da contratação compreende os serviços correspondentes às funções de operação de transporte urbano de passageiros e às funções de manutenção e conservação da infra-estrutura e do sistema viário existente, bem como a operação de nova linha e a manutenção e conservação de seu viário, quando implantado.

O prazo de concessão é de vinte anos, contados a partir da assinatura do contrato.

O contrato estabelece que se constituem em seus elementos integrantes, também, o edital da concorrência e seus Anexos n. 1 a 49, os 27 esclarecimentos prestados durante o processo licitatório e a proposta vencedora do certame.

3. As obrigações contratuais

A empresa, como concessionária, está subordinada a um expressivo elenco de exigências contratuais explicitadas principalmente na Cláusula I — Do objetivo e na Cláusula VI — Dos deveres da concessionária. Dentre tais obrigações, destacam-se, por exigirem investimentos significativos para o seu cumprimento:

— dispor de frota, equipamentos, acessórios, recursos humanos e materiais, de modo a permitir a perfeita execução dos serviços;

— substituir, no prazo de até 5 anos da assinatura do contrato, os ônibus movidos a tração não-elétrica por trolebus novos, conforme cronograma apresentado na proposta;

— não exceder a idade máxima de 10 anos para veículos movidos a tração não-elétrica por trolebus novos, conforme cronograma apresentado na proposta;

— substituir os equipamentos de cobrança existentes por um moderno sistema de bilhetagem eletrônica;

— manutenção e conservação da infra-estrutura e do sistema viário do corredor;

— garantir a manutenção, no mínimo, dos índices de aceitação do corredor pelos seus usuários, operadores em pesquisa realizada pela ANTP — Assoc. Nac. de Transportes Públicos, em novembro de 1996.

O cumprimento de algumas das obrigações contratuais, como a eletrificação total da frota é dependente de investimentos à conta do poder concedente, o que até o momento presente ainda não se concretizou.

4. Indagações

Diante do exposto, a empresa indaga a respeito dos seguintes procedimentos:

— É possível a disponibilização de recursos para as empresas sócias, sob a forma de mútuos?

— É possível a contratação (terceirização) dos serviços de comercialização de bilhetes e de manutenção e conservação da infra-estrutura e do sistema viário, cuja responsabilidade passou a ser da empresa, a partir de maio de 1998?

Neste quesito favor abordar a hipótese dos serviços já estarem sendo realizados por empresa contratada, fornecendo elementos para os seguintes questionamentos:

a) Pelas características dos serviços prestados pela referida empresa, existe a possibilidade de rescisão do contrato e a transferência dos serviços para outra empresa, formada por dois dos seis sócios da concessionária, que possui capacitação técnica para executá-los?

b) Independentemente da empresa que está ou estará prestando os serviços referidos, as recentes alterações na legislação previdenciária, com o advento da contribuição compulsória de 11% sobre o valor bruto dos serviços prestados (no caso, incidente sobre o faturamento da prestadora de serviços), é passível de contestação? Em que termos?

— Em caso de disponibilização de recursos para as empresas sócias, sob a forma de mútuos, deve ser procedida a aplicação de correção mensal dos recursos liberados, em padrões praticados pelo mercado financeiro?"

Resposta

Passo a responder.

A consulente é empresa criada para um fim específico de operar e manter o corredor metropolitano, estando, por ter saído vitoriosa na concorrência, a executar os serviços contratados, com eficiência e correção.

O contrato de concessão assinado não proíbe a terceirização de determinadas atividades, desde que a responsabilidade e a qualidade do serviço sejam de total responsabilidade do consórcio vencedor, em empresa transformado¹.

Em outras palavras, não há cláusula impeditiva de contratação de terceiros para a execução de serviços a serem prestados, desde que realizados na qualidade e sob exclusiva responsabilidade da consulente, nos termos pactuados.

1. Ao comentar o artigo 68 da Lei de Licitações Públicas, Antônio Roque Citadini ensina: "A execução do contrato administrativo é etapa das mais complexas que enfrenta o Poder Público e na qual, com frequência, aparecem as maiores irregularidades e ilegalidades; superior, muitas vezes, ao momento da contratação e até mesmo da realização dos procedimentos licitatórios. É na implementação das medidas administrativas, na fase de execução, que a Administração Pública brasileira apresenta enormes vícios e imperfeições, pois, na fase precedente, da licitação, há disputa e os concorrentes se autofiscalizam.

O contrato deverá ser executado obedecendo-se ao pactuado e à lei, respondendo o administrador e o contratado, pelas suas falhas na inexecução, total e parcial" (*Comentários e jurisprudência sobre a Lei de Licitações Públicas*, Ed. Max Limonad, 1996, p. 352).

Há sim, a necessidade de, em certos casos, essa terceirização ser aprovada pelo poder concedente, em face do contrato, apenas nessa hipótese a terceirização sendo condicionada. E apenas quanto ao caso de cessão ou subcontratação.

Está a cláusula 22.2 do contrato, assim redigida:

“A cessão ou subcontratação, total ou parcial, sem autorização do concedente, será nula não gerando quaisquer efeitos de direito”.

Não prevalece a referida cláusula para aquelas contratações normais, que decorrem do próprio contrato e a que se refere a cláusula 6.1.12, com a seguinte dicção:

“responder pelo correto comportamento e eficiência de seus empregados e agentes, bem como de suas contratadas, providenciando o uso de uniforme nas funções e condições em que forem exigidos, o porte de crachá indicativo de suas funções, instruindo-os a prestar apoio à ação da autoridade”.

Por outro lado, desde que os sócios estejam de acordo, não há impedimento quanto à reformulação de pacto com empresa contratada, ou a sua substituição por outra integrada por sócios técnicos da consultante, ou ainda para que estes passem a integrar a empresa terceirizada, desde que todas as obrigações tributárias sejam adimplidas, pois, nesta hipótese, dever-se-ia, para efeitos do imposto sobre a renda, descaracterizar a existência da figura da “distribuição disfarçada de lucros” e para efeitos de IPI, — se esse imposto for devido em alguma hipótese — aquela de “empresas interdependentes”².

No que concerne ao imposto sobre a renda, a matéria é cuidada nos artigos 432 a 438 do RIR anterior, presumindo a existência de simulação com o objetivo de não pagar o imposto sobre a renda no limite exigido pelos artigos 463 a 469 do regulamento atual.

2. Escrevemos, Luciano da Silva Amaro e eu, para livro publicado na Argentina em homenagem a Rafael Bielsa, que: “*La institución de la distribución encubierta de beneficios no es una innovación del derecho brasileño. Hay numerosos países con institutos más o menos semejantes as adoptado por la legislación nacional.*”

Quien mejor estudió la materia en nuestro país, en comparación con el derecho de otras naciones, fue Brandão Machado. Transcribimos a continuación algunos fragmentos de su obra: “La institución de la distribución encubierta de beneficios, que tiene sus orígenes en la jurisprudencia, no es nueva en el derecho tributario. Las primeras decisiones acerca del problema datan de fines del siglo pasado, cuando el Superior Tribunal Administrativo de Prusia tuvo que examinar litigios suscitados inmediatamente después de la reforma fiscal de 1891, que había extendido a las personas jurídicas la condición de contribuyentes al impuesto a los réditos” (Revista de la Universidad de Buenos Aires, v. 1, Buenos Aires, 1979, p. 283).

No caso do IPI, a interdependência evita que a criação de empresa interposta reduza uma ou mais fases do processo industrial, tornando o IPI que seria devido na etapa final exigível antes de findar o real processo circulatório, afastando a hipótese de o processo ser atalhado por artificial empresa colocada entre a produção e o consumo. A matéria encontra-se tratada nos artigos 394 a 397 do RPI³.

À nitidez, se os tributos forem pagos como se a operação não existisse, não há que se falar em distribuição disfarçada ou simulação interdependente, na medida em que o real retrato da operação é tributado e não a da figura conformada.

A simulação, no Direito Tributário brasileiro, não chega a ter um perfil conceitual pleno, vindo da antiga legislação do IPI o comando que define essa figura, assim como a fraude e a sonegação.

A própria legislação penal, nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/91, elenca hipóteses de crimes de conduta e de lesão, sem que a figura esteja conceituada, mas apenas retratada⁴.

É de se considerar que a distribuição disfarçada de lucros, que pune a simulação, elenca hipóteses em *numerus clausus* para as pessoas físicas, quase todas elas hipóteses de simulação, que geram punição por sonegação tributária.

Desde a criação no Direito alemão do *durchgriff*, que a instituição da “desconsideração jurídica” é elemento fundamental para que se defina o verdadeiro objeto do negócio, além das formas. Por esta razão, fala-se em “desconsideração da

3. Waldemar de Oliveira esclarece: “A firma interdependente não é, só por esse fato, contribuinte do IPI, como já o foi em legislação passada. O interesse que o aspecto da interdependência desperta visa tão-somente à fixação do valor tributável do produto quando da remessa de uma para outra, entre duas firmas” (*Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1988, p. 446).

4. O XX Simpósio Nacional de Direito Tributário assim concluiu sobre a mesma questão: “1ª QUESTÃO: Os crimes previstos no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 são crimes de dano ou crimes de mera conduta? A Lei n. 8.137/90 revogou a Lei n. 4.729/65 ou outras leis que dispõem sobre crimes tributários? Quais? O poder de cautela do Judiciário em decretar prisão preventiva nestes crimes fere os incisos LIV, LV e LVII do artigo 5º da Constituição Federal?”

(A questão foi discutida e deliberada em três partes).

Proposta da Comissão de Redação aprovada em plenário:

a) Os crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são crimes de dano porque este dispositivo exige que o tributo seja suprimido ou reduzido, em virtude de conduta do agente, para que se configure o delito.

b) A Lei 8.137/90 revogou a Lei 4.729/65 e outras leis que dispunham sobre crimes contra a ordem tributária, com exceção do dispositivo da Lei 4.729/65 que deu nova redação aos §§ do art. 334 do Código Penal, concernentes aos crimes de contrabando e descaminho.

c) O poder de cautela do Judiciário em decretar prisão preventiva nos crimes contra a ordem tributária não fere os incisos LIV, LV e LVII, do art. 52 da CF. A prisão cautelar pode ser decretada em caráter excepcional nas circunstâncias previstas no art. 312 do Código de Processo Penal” (*O princípio da moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed., co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 268).

pessoa jurídica”, isto é, desconsidera-se o perfil adotado formalmente para se atingir a forma real disfarçada ou oculta na relação jurídica firmada⁵.

Considera-se distribuição disfarçada de lucros, uma distribuição dos resultados positivos, embora aparentemente o negócio acordado seja, não o de distribuir lucros, mas simular, por exemplo, a venda, por valores inferiores aos de mercado, de bens da empresa a seu acionista majoritário.

Em outras palavras, na desconsideração jurídica, a forma perde espaço para o real objeto do negócio, aquela sendo desconsiderada e este considerado.

Na figura superativa, portanto, o que vale é o real objeto jurídico e não a forma jurídica disfarçada.

Ocorre que, no Direito Tributário, a forma desconsiderativa só pode ocorrer por força da lei, e não por mera construção jurisprudencial, como ocorre no Direito Privado, em que o processo exegético é mais elástico e suscetível de conformação, mesmo sem norma escrita, pelo Poder Judiciário. No Direito Tributário não, na medida em que, aqui, a tipicidade é fechada, a legalidade estrita e a reserva formal da lei, absoluta⁶.

5. Arendt Raupach, na sua obra sobre a desconsideração no Direito Tributário (*Der Durchgriff im Steuerrecht*, Munique, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1968) escreve sobre as quatro situações jurídicas em que a *Durchgriff* pode ser aplicável: “a) quando há norma legal expressa, que permite o *Durchgriff* em determinadas situações fáticas;

b) quando a interpretação da norma legal torna necessário identificar a pessoa jurídica com seus sócios pessoas físicas (por exemplo, quando se trata de normas relativas a características de pessoas naturais, como raça, nacionalidade etc.);

c) quando a consideração econômica leva à aplicação do *Durchgriff*;

d) quando o *Durchgriff* é necessário para evitar a violação de norma legal que proíbe a evasão de tributo” (p. 194 — tradução de Henry Tilbery) (*Direito Público e Empresarial*, Edições Cejup, 1988, p. 62).

6. Escrevi: “Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

Pela primeira, sempre que os atos praticados, por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se os limites de sua personificação, tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo.

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria necessariamente formulação jurisprudencial, visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno superativo ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

Sem norma escrita, não pode haver a figura desconsiderativa no Direito Tributário.

Ora, nos casos citados de distribuição disfarçada de lucros e de empresas interdependentes, as hipóteses constam do texto legal, razão pela qual não podem ser objeto de contestação, se ocorrerem. A contestação só é possível se se conseguir descaracterizar a pretendida desconsideração, como se a hipótese superativa não tivesse ocorrido.

Ora, tais considerações eu as faço, no caso concreto, por não visualizar a ocorrência de simulação na terceirização de serviços contratados com empresa de que são integrantes alguns “sócios técnicos” da consulente, desde que, de um lado, cumpra-se rigorosamente o contratado com o Poder Público, assumindo, a empresa concessionária, a responsabilidade do pactuado relativamente a prazos e qualidade e desde que, nas hipóteses exigidas pelo contrato, obtenha-se a autorização do poder concedente, assim como sejam as obrigações tributárias cumpridas, não se objetivando planejamento fiscal, o que, de rigor, não ocorre, pelo teor dado à consulta pela consulente.

De início, não ocorre qualquer alienação de bem por valor superior ou inferior do mercado, nem mesmo os preços praticados entre as empresas, sendo diversos daqueles comumente seguidos pelo mercado. A existência de um mesmo sócio na empresa concessionária e na empresa contratada não é fator impeditivo, lembrando-se que apenas sócios técnicos são participantes de empresa terceirizada, com outros sócios técnicos, que não são sócios da empresa concessionária. Apenas sócios técnicos compõem a sociedade terceirizada⁷.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade ao caso concreto.

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, *sem previsão legal*, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo. Ora segundo a teoria restritiva, o fenômeno desconsiderativo decorre de elaboração jurisprudencial (efeitos constitutivos) e não de tratamento legislativo específico.

Por essa razão, Lamartine Corrêa de Oliveira, que a alberga em parte, em seu excelente ‘A dupla crise da pessoa jurídica’, não dedica qualquer espaço aos problemas tributários” (*Direito Público e Empresarial*, Edições Cejup, 1988, p. 61/62).

7. O artigo 464 do DL 3.000/1999 (RIR) tem a seguinte dicção: “Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (DL 1.598, de 1977, art. 60, e DL 2.065, de 1983, art. 20, inc. I):

I. aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem de seu ativo a pessoa ligada;

II. adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

Se as operações entre elas ocorrem pelos preços de mercado, se eventuais mútuos são remunerados nos termos exigidos pela legislação do imposto sobre a renda, não havendo, por outro lado, no contrato firmado, hipótese de imposição do IPI, à nitidez, não se verifica, a meu ver, a ocorrência de simulação a ensejar desconsideração da forma utilizada.

Na linha de meu pensamento, leia-se a decisão do 1º CC, que reproduzo:

“Elisão fiscal — Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recursos às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos”⁸.

É de se lembrar, por outro lado, que as diversas hipóteses mencionadas no artigo 444/49 não são aplicáveis à consulente, rememorando outra decisão do 1º CC:

“Negócio entre pessoas jurídicas — Quando pessoa jurídica aliena bem do seu ativo para outra pessoa jurídica e quando a vendedora é que é sócia da adquirente, a hipótese não se conforma à regra que emana do inciso I do art. 367 do RIR/80”⁹.

III. perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV. transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V. paga a pessoa ligada aluguéis, *royalties* ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI. realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei n. 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 2º A hipótese prevista no inc. II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei n. 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DL 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

8. Ac. 1º CC 101-77.837/88, DO de 30/08/88 e “Resenha Tributária, IR”, *Jurisprudência Administrativa* 12.1, p. 28.

9. Ac. 1º CC 103-16.476/95 e 16.518/95, DO de 27/08/96.

ou em relação aos mútuos:

“*Mútuo* — Valendo-se o legislador tributário do instituto jurídico do mútuo na acepção que lhe confere o art. 1.256 do C. Civil, a obrigatoriedade de reconhecimento da correção monetária versada pelo art. 21 do DL 2.065/83 só existe quando reste configurada a natureza jurídica deste negócio. Pelo princípio da tipicidade cerrada, é vedado ao órgão aplicador do direito usar da interpretação extensiva para a criação de obrigação tributária, devendo ele encerrar a sua atividade na rigorosa formulação legal. Parecer Normativo não é o instrumento próprio para ampliar a incidência do texto legal, não produzindo, daí, efeitos vinculantes aos contribuintes a disposição do PN 23/83”¹⁰.

ou ainda:

“*Tipificação cerrada e base de cálculo* — Quanto não fosse a tipificação cerrada e exaustiva das figuras da distribuição disfarçada de lucros, no aspecto material propriamente dito da hipótese de incidência em questão, a subsunção dos fatos à norma jurídica deve ser feita em toda a extensão e profundidade, de modo a que compreenda os aspectos materiais da própria base de cálculo definida pela lei. Somente se realiza a hipótese do art. 20, inc. VII, do DL 2.065/83, no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer (outro) negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, computando-se as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, como não dedutíveis”¹¹.

ou por fim:

“Nos termos dispostos no § 2º do art. 60 do DL 1.598/77, a presunção de distribuição disfarçada de lucros é excluída mediante a prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições comutativas, ou em condições semelhantes às que contrataria com terceiros. No caso de empréstimo à pessoa ligada, deve a pessoa jurídica munir-se de provas capazes de demonstrarem que a remuneração é, ao menos, semelhante à oferecida pelo mercado financeiro”¹².

10. Ac. 1º CC 103-10.492/90, DO de 20/11/90.

11. Ac. 1º CC 103-12.531/92, DO de 05/07/95.

12. Ac. 1º CC 107-1.705/94, DO de 07/01/97.

Por todo o exposto, verifica-se, nitidamente, que a figura da distribuição disfarçada de lucros não pode ser chamada a conformar a hipótese consultada, até porque os artigos 465 a 469 do Decreto 3.000/99 também não a perfilam, estando assim redigidos:

“Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (DL 1.598/77, art. 60, § 3º, e DL 2.065/83, art. 20 inc. IV):

I. o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II. o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III. o cônjuge e os parentes até o 3º grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inc. I e das demais pessoas mencionadas no inc. II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (DL 1.598/77, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (DL 1.598/77, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (DL 1.598/77, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (DL 1.598/77, art. 60, § 7º).

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (DL 1.598/77, art. 61, e DL 2.065/83, art. 20, inc. V).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de voto nas deliberações da sociedade (DL 1.598/77, art. 61, parágrafo único e DL 2.065/83, art. 20, inc. VI).

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (DL 1.598/77, art. 62, e DL 2.065/83, art. 20, incisos VII e VIII):

I. nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;

II. no caso do inc. II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;

III. no caso do inc. III do art. 464, a importância perdida não será dedutível;

IV. no caso do inc. V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;

V. no caso do inc. VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

Art. 468. O disposto no artigo anterior aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudicará as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Decreto.

Art. 469. O imposto de que trata o art. 467 e a multa correspondente somente poderão ser lançados de ofício após o término do período de apuração do imposto (DL 1.598/77, art. 62, § 4º, DL 2.065/83, art. 20, inc. X e Lei 9.430/96, arts. 1º e 2º)".

Isto posto, passo a responder as questões formuladas, deixando apenas a referente aos 11% sobre a substituição tributária relativa à contribuição sobre folha, para exame posterior.

Em relação à primeira questão, não vejo porque a prestação de serviços a empresas ligadas, sob a forma de mútuos, seja vedada, lembrando-se apenas que tais mútuos devem ter a remuneração prevista no § 3º do artigo 464, a saber:

"A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (DL 1.598/77, art. 60, § 2º)"¹³.

13. No antigo Regulamento do Imposto sobre a Renda havia o inciso V com a seguinte redação:

"V. empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros".

Do novo foi retirado, já que o inciso VI hospeda hipótese mais abrangente, na qual o inciso V está incluído.

Comprovado que não há beneficiamento na conformação do contrato, pois as condições não só são comutativas, como próprias da contratação com terceiros, a operação é legal e legítima, mesmo que na outra empresa estejam alguns dos sócios daquela que disponibilizou recursos.

Também é positiva a resposta ao 2º quesito, ou seja, de que a terceirização para determinados serviços — em havendo, naqueles que forem necessários, a concordância do poder concedente — não fere a legislação tributária ou administrativa, sobre respeitar rigorosamente os contratos.

A terceira questão, respondo apenas, no que concerne aos aspectos referentes ao Direito Administrativo e Tributário, considerando possível a rescisão do contrato com a empresa terceirizada para celebração de outro contrato com uma outra empresa, desde que a qualidade de serviços não seja diversa, o equilíbrio técnico de contrato não seja atingido e, nas hipóteses em que haja necessidade de concordância do poder concedente, seja obtida essa concordância.

O fato de os sócios técnicos poderem compor com outros técnicos a nova empresa a ser terceirizada não constitui obstáculo, à evidência, sempre que haja concordância dos sócios remanescentes da empresa concessionária, os preços estabelecidos sejam os preços de mercado, os mútuos realizados em condições comutativas e, quando exigível a concordância do poder concedente, esta seja obtida¹⁴.

Lembro que, na licitação para prestação de serviços públicos, o que interessa ao poder concedente é a qualidade do serviço e o preço acordado, devendo a concessionária, nos termos do pactuado, após o processo licitatório, cumprir rigorosamente o acordado pelos meios que lhe parecerem mais adequados, nada havendo de impedimento no contrato firmado e examinado, salvo as hipóteses de anuência da concedente.

À quarta e última pergunta ainda relacionada à questão tributária e administrativa, respondo que a disponibilização financeira deve ser precedida da correção monetária em encargos em padrões do mercado financeiro ou naqueles que a empresa está praticando na tomada de recursos com terceiros.

Se não estiver socorrendo-se do mercado financeiro, os padrões corretivos devem ser os praticados pelo mercado financeiro¹⁵.

14. Para o caso serve a lição de Luciano da Silva Amaro: “Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, porém, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica)” (*Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 1997, p. 196).

15. Leia-se a seguinte decisão: “*Negócio contratado com empresa em que participa sócio* — O disposto no art. 368 do RIR/80 aplica-se em negócios entre a pessoa jurídica e pessoa física que seja: (I) seu sócio, administrador ou titular, ou (II) cônjuge, ou parente até o terceiro grau,

Por fim, resta a questão dos 11% como antecipação da contribuição devida sobre a folha de salários.

Trata-se de exigência inconstitucional. De rigor, é um empréstimo compulsório só possível de ser instituído por lei complementar, nos termos do artigo 148 da Constituição Federal e nas hipóteses já previstas¹⁶.

A Lei 9.711/98 veiculou nova redação para o artigo 31 da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

“A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da res-

inclusive afim, das pessoas de que trata o inciso anterior. O disposto no art. 369 do RIR/80 aplica-se no caso em que a companhia contrata com seu acionista controlador, ou com seu parente até o terceiro grau, inclusive os afins, os negócios enumerados nos incisos I e II deste artigo. Não têm aplicação os dispositivos regulamentares acima mencionados se o negócio não foi contratado com a pessoa física, mas sim com outra empresa da qual apenas participa o sócio, sem ser controlador (Ac. 1º CC 101-90.008/96, 90.009/96 e 90.018/96 — DO de 05/11/96)”.

16. Comentei o artigo 148 da seguinte forma: “Por outro lado, o Código Tributário Nacional — lei ordinária com eficácia de complementar —, que do empréstimo compulsório cuidava, faz menção a 3 tipos de empréstimos, estando o dispositivo assim redigido: ‘Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I. guerra externa, ou sua iminência;

II. calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III. conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei”.

O terceiro, não recepcionado pela nova ordem, era de evidente inaplicabilidade à realidade brasileira, visto que a absorção temporária do poder aquisitivo, como forma de combater a inflação de demanda, não se justifica, posto que, nessa técnica de controle monetário, o dinheiro retirado de circulação deve enxugar o mercado, sendo esterilizado nas burras oficiais, hipótese nunca ocorrida e inocorrível, à luz do *deficit* público federal.

No Brasil, como os empréstimos a este título não tiveram nem caráter de controle, nem foram destinados à absorção temporária do poder aquisitivo, sempre se revestiram de notória inconstitucionalidade, até porque lançados apenas para aumentar a arrecadação de um Tesouro em permanente exaustão, à falta de uma política tributária coerente e de uma lógica político-administrativa.

Houve por bem o constituinte eliminar tal tipo de empréstimo, sobre ter sujeitado as espécies de empréstimo previstas no texto à instituição por lei complementar, no que agiu corretamente.

Por fim, entendo que, ao referir-se, o constituinte, à lei complementar, passou a exigir que todos os requisitos do art. 146 se lhe aplicasse, não apenas a definição do que fosse a figura. Em outras palavras, para o empréstimo compulsório, como para os impostos, mister se faz, além da definição em lei complementar, que já existe na parte recepcionada do art. 15 do CTN, também a discriminação do seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 109/12).

pectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

§ 1º O valor retido de que trata o *caput*, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição¹⁷.

Em segundo lugar, tal empréstimo não tem previsão constitucional, o que vale dizer, nem por lei complementar poderia ser instituído, pois é o empréstimo compulsório de um tipo de contribuição social a ser “restituído” mediante a quitação de outro tipo de contribuição social, no mais das vezes insuficiente para tanto. Vale dizer, o saldo deveria ser devolvido pelo Poder Público em dinheiro, apesar de não estar prevista na Lei 9.711/98 essa forma de restituição¹⁸.

17. Fernando Osório de Almeida Jr. lembra que:

“Como se depreende dos §§ 1º e 2º da nova redação do art. 31 da Lei 8.212/91, acima transcritos, a dita contribuição social sobre o ‘faturamento’ é totalmente restituível, seja indiretamente, por meio de compensação com as contribuições devidas à seguridade social com base na folha de pagamento dos segurados, seja diretamente, via pedido de restituição em espécie.

De fato, não existe qualquer possibilidade da dita contribuição social sobre o ‘faturamento’ não ser restituída: ela será sempre restituída! E é aí que reside o primeiro problema.

Como se sabe, a única espécie tributária prevista na Constituição com previsão de devolução integral do que se pagou chama-se empréstimo compulsório, regulado pelo art. 148 da Carta.

Mas, por outro lado, é difícil aceitar que tenha o legislador ‘conscientemente’ instituído ‘empréstimo compulsório’, até porque o mesmo tem finalidade diversa da de custear a seguridade social.

De fato, o ‘empréstimo compulsório’, ou seja, o caso excepcional em que se paga um tributo para que seja devolvido posteriormente a esse mesmo título, possui sua lógica no sentido de que as situações que autorizam a sua instituição são efêmeras, ou seja, são situações tais como ‘calamidade pública’, ‘guerra’ ou ‘investimento público relevante’, as quais, se presume, um dia irão cessar, fazendo cessar também a obrigatoriedade de contribuir para tais contingências.

O custeio da seguridade social, ao revés, não é provisório, temporário, mas algo que se pretende seja *perene*” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 45, junho/1999, pp. 56/57).

18. Decidiu pela inconstitucionalidade a M.M. Juíza Federal Substituta da 14ª Vara da Seção Judiciária de São Paulo, Dra. Tatiana Ruas Nogueira: “Cuida-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, objetivando, em síntese, obter provimento judicial que afaste a exigência instituída pela Lei 9.711/98, que alterou a redação do art. 31 da Lei 8.212/91, autorizando, assim, as empresas tomadoras dos serviços da impetrante, que se abstenham de efetivar, na qualidade de responsáveis tributários, a retenção antecipada da contribuição previdenciária devida pela empresa cedente, a ser calculada com a aplicação da alíquota de 11% sobre o valor bruto da fatura ou nota fiscal do serviço fornecido.

Alega, em resumo, que sendo empresa do ramo da construção civil, operando eminentemente com contratação de mão-de-obra, tanto para exercício em suas dependências, bem assim nas

Em terceiro lugar o conceito de “receita bruta” consta das Leis 9.711 e 9.718/98 que, por serem anteriores à E.C. n. 20/97, não poderiam ter tomado por base de cálculo de contribuição social a “receita bruta”. Tal conceito apenas surgiu para determinar a base de cálculo de contribuição social, após a promulgação dos mencionados veículos.

Sobre a matéria escrevi:

“Pela primeira vez, o constituinte torna claro que ‘faturamento’ não é ‘receita’. E determina que tanto a ‘receita’ como o ‘faturamento’ podem ser incididos por contribuições sociais.

dependências de terceiros (cessão de mão-de-obra), está sujeita ao que determinado pela nova redação do art. 31 da Lei 8.212/91.

De tal sorte, que sendo sujeito passivo, dentre outras, da contribuição previdenciária devida sobre a folha de salários, nos termos do art. 22, inciso I, da Lei 8.212/91, será obrigada, consoante a inovação legislativa combatida, a submeter-se à retenção antecipada da exação, a ser procedida por responsável tributário determinado em lei (tomador do serviço).

Aduz, ainda, que a substituição perpetrada pelo dispositivo combatido maltrata ao disposto no art. 121 e 128 do Código Tributário Nacional, vez que é desprovida da necessária vinculação ao fato impositivo da obrigação tributária, qual seja, pagamento de remuneração por trabalho pessoal, mantido pela recente Emenda Constitucional n. 20/98.

Inicial acompanhada de documentos (fls. 16/25).

É a síntese do necessário. Decido.

Determina o art. 7º, inc. II, da Lei n. 1.533/51, que o juiz, ao examinar a inicial, ordenará a suspensão do ato que ensejou o pedido, quando relevante o fundamento e do ato combatido puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida.

Considero presentes os requisitos ensejadores da concessão liminar.

Atentando ao art. 128 do CTN, considero haver plausibilidade suficiente no fundamento aduzido, de forma a autorizar o deferimento da liminar pleiteada.

Saliento, contudo, considerando o destaque da matéria debatida, que muito embora a chamada substituição tributária para frente tenha encontrado suposto fundamento de validade com a alteração trazida pela EC n. 3/93 (CF, art. 150, § 7º), de modo a afastar, inicialmente, por este aspecto, a inconstitucionalidade por violação aos arts. 150, inciso IV, e 145, § 1º, da Constituição da República, considero, neste exame inicial, que a substituição efetivada pela Lei 9.711/98 não encontra fundamento de validade, quer seja na Constituição, quer seja no CTN, tendo em vista que alterou claramente a base de cálculo e a alíquota da contribuição antecipada, ocasionando, injustificadamente, tratamento diferenciado, maltratando ao art. 150, inciso II, da CF, visto que trouxe em seu bojo eventual majoração, a ser futuramente compensada ou restituída.

Por outro lado, considero presente o necessário perigo da demora, tendo em vista a iminência das retenções combatidas, de forma a acarretar possível ineficácia da medida, caso deferida.

Por estas razões, defiro a liminar pleiteada, afastando a exigência contida na Lei 9.711/98, devendo as contribuições devidas pela impetrante serem recolhidas por sua sistemática anterior.

Oficie-se a autoridade impetrada, requisitando-lhe informações e dando-lhe ciência desta decisão.

Após, ao MF. Intime-se.

São Paulo, 9 de fevereiro de 1999.

Tatiana Ruas Nogueira — Juíza Federal Substituta” (Ag. 1. 1999.03.00.007692-7/SP, DJ2 12/5/1999).

Os bancos, ao contrário do que pretenda a Lei 9.718/98, não faturam, sendo sua receita proveniente de atividades outras, não objeto de faturamento.

Por outro lado, 'faturamento' é operação, essencialmente, de natureza mercantil, que implica a emissão de documento de cobrança, que, duplicado, tem permitido às empresas descontarem seus títulos no sistema financeiro para antecipação de receitas. A este documento descontável na rede bancária, se denomina duplicata, pois é uma 'duplicata' da 'fatura' que permite à empresa mercantil cobrar de seus fornecedores o valor da venda comercial realizada.

Faturamento, portanto, não se confunde com receita, pois é operação que antecede a obtenção da receita, sendo operação fundamentalmente comercial, podendo ser praticada também em relação a alguns serviços.

A 'fatura', portanto, é um documento nitidamente mercantil, que pode ser substituído por outras formas de documentos de cobrança, como a nota promissória, a letra de câmbio aceita, o cheque pré-datado (de rigor, deveria ser chamado de pós-datado) etc.

Já 'receita' pode decorrer de inúmeras outras operações e atividades não necessariamente mercantis, sendo resultado de operação posterior, e pode não implicar sequer qualquer faturamento anterior. Só as empresas mercantis ou algumas de prestação de serviços podem faturar, mas todas as pessoas físicas e jurídicas podem obter receita, pois esta é sinônimo de algo que se recebe.

Ora, o constituinte, ao perceber que a incidência sobre 'faturamento' era menos abrangente, e ao perceber que 'receita' não é 'faturamento', até porque se trata de duas operações, temporalmente, realizadas em períodos distintos, decidiu mostrar que a 'receita' sendo uma operação diversa da operação do 'faturamento', poderia também configurar base de cálculo de contribuição social. Alargou, portanto, o campo de sua exigência para além dos limites do faturamento e abrangendo operações que podem não ser objeto do ato de faturamento, seja porque utilizadas outras formas de cobrança, seja porque não comportem faturamento. Ora, ao reconhecer que 'faturamento' não é 'receita', o constituinte deixou claro que a definição infraconstitucional que, à luz do texto constitucional anterior à Emenda 20/98, equivale 'faturamento' a 'receita', é inconstitucional, pois só agora, por força da referida Emenda, é que as 'receitas' passaram a figurar como base de cálculo de contribuição, que não eram até o dia 15/12/1998.

Com isso, a própria Lei 9.718/1998, que retirou isenção outorgada por lei complementar (como se lei ordinária pudesse revogar lei comple-

mentar), é, também, inconstitucional, pois promulgada antes de que a receita pudesse ser objeto de incidência de qualquer contribuição social”¹⁹.

É de se lembrar, por outro lado, que a natureza jurídica da contribuição social sobre folha de salários é absolutamente distinta daquela incidente sobre faturamento — e a partir da EC 20/98 sobre a receita bruta. Empresas há que, por serem muito automatizadas, não estão sujeitas a uma carga elevada sobre a folha de salários, mas poderão ter, por via dessa substituição tributária, uma elevadíssima carga, a título de empréstimo compulsório, sobre sua receita bruta, ficando ao alvedrio do Ministério da Previdência ressarcir o contribuinte — nada obstante seja da essência do empréstimo compulsório a restituição — se o débito da contribuição social incidente sobre a folha de salários não for equivalente ao valor antecipado²⁰.

19. *Contribuições Sociais — Problemas Jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*, livro editado pela Dialética, São Paulo, 1999, p. 123/25).

20. A Desembargadora Ramza Tartuce, no Agravo de Instrumento 1999.03.00.010062-0 sobre a retenção, assim se pronunciou: “Trata-se de agravo de instrumento interposto pelo INSS contra decisão proferida pela MM. Juíza Federal da 8ª Vara de São Paulo, que, nos autos do processo do mandado de segurança impetrado por BPS Sistemas Eletro Eletrônicos Ltda., com o objetivo de se eximir dos efeitos da norma que a obriga a reter 11% sobre o valor de notas fiscais fatura, emitidas em razão de prestação de serviço e, ainda, de assegurar seu direito de não ter o nome inscrito em cadastro de inadimplentes, deferiu a liminar pleiteada.

Inconformado, interpôs este recurso, ao qual pretende seja atribuído o efeito suspensivo.

A concessão da liminar afastando a obrigação da agravada de reter 11% do valor das notas fiscais faturas, emitidas em razão de prestação de serviços, está alicerçada no fato de que não há, no custo do serviço prestado pela agravada, a cessão de mão-de-obra, resumindo suas atividades a serviço de assistência e manutenção, sem custo de mão-de-obra terceirizada, porquanto os funcionários são da própria agravada, prestadora dos serviços.

E, em tal circunstância, efetivamente, não incide a regra insculpida no art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98.

Por outro lado, nenhuma prova, no sentido de que a agravada cede mão-de-obra a empresas contratantes, veio aos autos para permitir a reforma da decisão, valendo lembrar, por oportuno, que à parte cabe não só juntar as peças obrigatórias elencadas no art. 525, do Código de Processo Civil, mas, também, as necessárias à compreensão da controvérsia, assumindo o risco de ver seu recurso indeferido por instrução deficiente, se assim não proceder.

A propósito, confira-se nota 4, ao art. 525 (*in Código de Processo Civil*, Theotônio Negrão, Saraiva, 1996, 27ª ed.), *verbis*: ‘O inciso I especifica as peças obrigatórias. Mas existem, ainda, peças necessárias, a saber, as peças mencionadas pelas peças obrigatórias e todas aquelas sem quais não seja possível a correta apreciação da controvérsia; a sua falta, no instrumento, acarreta o não conhecimento do recurso, por instrução deficiente’.

E, ainda, nota “5”, ao art. 525 (*in Código de Processo Civil*, Theotônio Negrão, Saraiva, 1996, 27ª ed.), *verbis*: ‘É dever do agravante juntar as peças essenciais (tanto as obrigatórias como as necessárias) à compreensão da controvérsia. Se não o fizer, seu recurso corre o risco de não ser conhecido, por instrução deficiente’.

Lembro, outrossim, que para caracterizar a prestação de serviço terceirizado é necessária a coexistência dos seguintes requisitos:

- 1) colocação de mão-de-obra à disposição da empresa contratante;
- 2) que a mão-de-obra permaneça à disposição da contratante em suas dependências ou na de terceiro por ela indicada;

Ainda que não se considerasse a antecipação em tela como empréstimo compulsório, seria de rigor concluir que a mesma não se enquadra no perfil da substituição tributária para frente, tal como definida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, introduzido pela EC 3/93 nos termos seguintes:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial substituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A expressão “deva ocorrer” contida no dispositivo, deixa claro que esse tipo de substituição pressupõe um fenômeno econômico que comporte a materialização em etapas, correlacionadas entre si, de forma que o legislador possa eleger uma, como preliminar das subseqüentes, e colocar o seu protagonista na condição de substituto em relação às demais, por existir uma razoável certeza de que as outras etapas serão cumpridas.

Nesse sentido, observa Marco Aurélio Greco:

“... deve existir, no plano fático, uma relação de conexão entre as fases, de modo que se possa afirmar que uma é efetivamente preliminar das demais e que o fenômeno enquanto tal, está em processo de formação. A escolha de fase preliminar para fins de atrelamento do dever de recolher

3) que o serviço seja contínuo.

Ora, não há, nestes autos, qualquer elemento que nos indique a presença dos mencionados requisitos, não bastando, para fazer incidir a exação reclamada pelo agravante a simples suposição de que há prestação de serviço terceirizado.

E ao agravante cabe proceder à fiscalização das empresas para angariar os subsídios necessários à incidência do tributo, sendo certo que, nestes autos, não juntou, sequer, do contrato social da agravada para demonstrar sua atividade, deixando, ainda, de trasladar cópias dos documentos de fls. 09/31, do processo principal, mencionados na r. decisão agravada.

Por fim, no que pertine à proibição, imposta ao agravante, de que o nome da agravada fosse inscrito em cadastro de inadimplentes, tal pretensão configura, na realidade, o desejo de promover, por meios diversos daqueles previstos em lei, a cobrança da dívida, o que se constitui em ofensa aos princípios constitucionais, notadamente os insculpidos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, sem considerar, ainda, que tal pretensão se constitui em imposição de sanção que o agravante não tem o poder de aplicar.

Diante do exposto, com fundamento no art. 557 do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei 9.756/98, nego seguimento a este recurso.

Decorrido o prazo recursal, à Vara de origem para apensamento aos autos principais.

Intimem-se.

São Paulo, 12 de abril de 1999. Des. Federal Ramza Tartuce — Relatora”.

o tributo resulta de opção legislativa, mas não é arbitrária, pois só tem cabimento desde que existam elementos suficientes que indiquem a existência de conexão”²¹.

A imprescindibilidade da correlação entre as fases do pressuposto de fato da imposição, para que se legitime a substituição tributária, decorre do artigo 128 do CTN, *verbis*:

“Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo ao cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Vale dizer: a correlação entre as etapas do pressuposto econômico de fato garante a vinculação do terceiro, colocado na condição de substituto, com o fato gerador da obrigação do substituído, atendendo à condição imposta pelo artigo 128 do CTN.

Ora, no caso, o pressuposto de fato, econômico e jurídico, da contribuição incidente sobre a folha de salários, é a relação entre o prestador do serviço e seus empregados ou contratados, *sendo o tomador do serviço terceiro inteiramente estranho a essa relação*.

Folha de salários é realidade exclusiva da empresa prestadora do serviço, isoladamente considerada. Não é negócio jurídico que se desdobre em etapas. Volta-se única e exclusivamente à pessoa jurídica que paga os salários e remunerações.

Não sendo, portanto, o pressuposto de fato dessa contribuição, um ciclo econômico que tenha por objeto o salário, não cabe haver antecipação por meio de substituição.

Falta o nexo que ligue o tomador do serviço contratado, com a relação laboral entre o prestador desses serviços e seus empregados.

Por essa razão, sequer se pode considerar legítima a antecipação em tela sob a ótica da substituição, pois não se harmoniza com o artigo 128 do CTN, nem com o disposto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

A matéria é, portanto, de possível contestação judicial.

Sugiro que a medida a ser tomada seja o mandado de segurança, visto que a matéria a ser discutida é eminentemente jurídica, isto é, saber se a nova redação da Lei 8.212, artigo 31, é constitucional ou não, pode ou não ser aplicada, fere ou não

21. “Substituição tributária”, *IOB*, pp. 17 e 18.

o texto supremo constituir empréstimo compulsório diverso das únicas hipóteses constitucionais em que o mesmo é admissível²².

À nitidez, poderia a consulente partir para uma medida cautelar preparatória, acompanhada de ação ordinária para discutir também a questão, eventualmente dando caráter declaratório à ação ordinária.

Embora, em ambos os casos, deva-se solicitar medida liminar, o processo ordinário enseja, em caso de derrota, a condenação em sucumbência, risco inexistente no *writ* constitucional.

É que o mandado de segurança é medida processual assegurada pela Constituição, enquanto a cautelar seguida de ação declaratória é processo garantido apenas pelas leis processuais ordinárias. As próprias liminares têm efeitos diversos. A liminar no mandado de segurança assegura o próprio direito do impetrante, enquanto a liminar em medida cautelar apenas garante a utilidade do provimento final da ação principal, afastando até lá a exigência impugnada.

22. "Agravamento de Instrumento n. 1999.03.00.007692-7/SP — Relatora: Exma. Sra. Juíza Fed. Convo-
cada Vera Lúcia Jucovski

Agravante: INSS

Agravado: Rudloff Sists. de Construção Ltda.

Origem: Juízo Fed. da 11ª Vara de S. Paulo — Seção Judiciária SP

Adv.: Wagner Alexandre Corrêa, Ikuko Kinoshita e Flávio Alexandre Sisconeto.

Vistos.

1. O agravante se insurge contra a decisão de primeiro grau concessiva de medida liminar em *mandamus*, suspensiva da exigibilidade da empresa tomadora proceder à antecipação do recolhimento da retenção da contribuição de 11% do valor da nota ou fatura da empresa cedente do serviço ou mão-de-obra, de sorte a afastar o disposto no art. 31 da Lei n. 8.212/91 com a redação da Lei n. 9.711/98.

2. Sustenta que a contribuição para a Seguridade Social (art. 195, I, CF) na hipótese dos serviços prestados através de cessão de mão-de-obra, era de responsabilidade solidária do tomador com o executor (art. 31 da Lei 8.212/91).

3. Razão assiste ao agravante.

4. A recente Lei n. 9.711/98, ao conferir outra redação ao art. 31 da Lei n. 8.212/91 não criou contribuição nova, nem alterou o *quantum* da preexistente, porém, apenas, modificou a técnica de arrecadação do tributo, adrede previsto no art. 22, I, da Lei n. 8.212/91.

5. Nesta cognição sumária, exsurge da vertente demanda que ocorreu mera alteração na responsabilidade tributária, que antes se afigurava solidária com a indicação de substituto tributário que deve recolher o gravame de forma antecipada, o que não encontra vedação legal.

6. Ante o exposto, concedo o efeito suspensivo ativo para o fim de modificar a decisão do MM. Juízo *a quo*, mantendo a sistemática de recolhimento estabelecida pela Lei n. 9.711/98 e Ordem de Serviço n. 203/99, até ulterior decisão em definitivo desta egrégia Quinta Turma.

7. Intime-se a agravada, em cumprimento ao inciso III do art. 527 do Código de Processo Civil

8. Publique-se. Comunique-se".

Pelas características da discussão que se propõe, eminentemente jurídica, preferiria adotar o mandato de segurança como veículo processual e não a medida cautelar inominada preparatória de ação futura⁽²³⁾.

Era o que tinha a responder à luz das questões formuladas.

(23) Maristela Miglioli Sabbag escreve: "Diante disto, resta evidente que a retenção dos 11% previstos no art. 31 da Lei n. 8.212/91, com a nova redação que lhe deu a Lei n. 9.711/98, transforma o que era contribuição social sobre folha de salários em contribuição social sobre o faturamento (a terceira ...!), em expressa violação constitucional, seja porque não foi utilizado o veículo normativo correto (lei complementar), seja porque '... o valor bruto da nota fiscal ou fatura ...' (faturamento) já serve de base de cálculo para outras duas contribuições sociais, cada qual com fundamento constitucional distinto (Cofins: art. 195, inciso I, letra b; PIS: art. 239).

Nem se diga, por outro lado, que com o advento da EC n. 20/98, que incluiu a 'receita' como uma possível nova base de cálculo para as contribuições sociais do art. 195, inciso I (no texto constitucional anterior eram só o faturamento, o lucro ou a folha de salários) estaria legitimada a tributação do 'valor bruto da nota fiscal ou fatura', como pretendido pela Lei 9.711/98.

Isto é impossível porque os conceitos de receita e de valor bruto da nota fiscal ou fatura (ou faturamento) são totalmente distintos e inconfundíveis; a grandeza da primeira é economicamente muito superior à segunda. 'Receita' pode ser receita financeira, contábil, os aluguéis, as indenizações etc. ... e qualquer outro tipo de 'entrada' que a empresa venha a ter em seu caixa, independentemente da origem, o que a distingue técnica e economicamente do faturamento" (*Revista Dialética de Direito Tributário* n. 44, maio/1999, p. 141).